

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE NICARAGUA, MANAGUA
UNAN - MANAGUA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS.
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA PÚBLICA Y FINANZAS.



SEMINARIO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR AL TÍTULO DE
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA Y FINANZAS

TEMA:
NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.

SUB TEMA:
NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA- NIIF 5
ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y
OPERACIONES DISCONTINUADAS, APLICADA A LABORATORIO PFIZER
EN EL PERIODO 2017.

ELABORADO POR:
BR. KAREN MARÍA TORREZ RIVAS.
BR. SANTIAGO ANTONIO RAMOS MEJÍA.

TUTOR:
EDUARDO LOGO.

MANAGUA, NICARAGUA DICIEMBRE 2018.

i. Dedicatoria.

A mi padre celestial por haberme pensado desde el vientre de mi madre, por cuidarme y protegerme sin merecerlo, por pura gracia y bondad y la iglesia quien me ha acogido en su seno formando para ser un mejor ser humano.

A mi padre Marco Antonio Torres Urrutia, por sus consejos, por la educación y orientación, por enseñarme el valor del trabajo duro, y a mi mama, Lorena Rivas Poveda por su amor, su paciencia, por los valores que me ha transmitido, por guiar me en el camino correcto enseñándome como prioridad el amor a Dios, también a mis hermanas por sus atenciones en las noches de estudio y apoyo en los momentos de estrés.

A mis compañeros con los que compartimos, rondas de estudio, desvelo y conocimientos, por los momentos alegres y los difíciles que pasamos juntos, especialmente a Santiago Ramos por compartir esta segunda carrera profesional y por abrirme las puertas de su hogar para las rondas de estudio.

A quienes me conocen y se alegran conmigo de este logro importante en mi vida profesional.

Karen María Torrez Rivas.

i. Dedicatoria.

A Dios Padre Celestial, por su infinito amor, por darme la vida, salud, fortaleza, entendimiento, y ánimo, para poder llegar a este momento tan importante en mi vida.

A mis padres Mariano de Jesús Ramos Irigoyen y María Estelvina Mejía García, por el apoyo que me han dado, por la paciencia, por su cariño, servicio y atenciones en todas las etapas de mi vida, también a mi tía María Dolores Cabrera Barrios por confiar en mí e inspirarme crecimiento profesional.

A nuestros compañeros con los que compartimos, rondas de estudio, desvelo y conocimientos, por los momentos alegres y los difíciles que pasamos juntos.

A todas las personas que contribuyeron en mi educación y se alegra que lleguemos a este momento.

Santiago Antonio Ramos Mejía.

ii. Agradecimiento.

Gracias Padre todo poderoso, por proveerme con amor y cuidarme toda la vida, por ir haciendo una historia perfecta desde que estaba en el vientre de mi madre, gracias Dios por los padres que me regalaste quienes me transmitieron sus valores y fueron esenciales para mi formación y educación.

A los docentes de las distintas áreas de nuestra carrera, por aportar a mi formación profesional, con sus conocimientos y experiencias.

Al tutor asignado, a quien admiro por su calidad profesional, por el cariño y preocupación por la educación de sus alumnos.

Agradezco a la sociedad nicaragüense que con sus impuestos hacen posible la educación de tantos jóvenes en esta Alma Mater UNAN.

Karen María Torrez Rivas.

ii. Agradecimiento.

A mi padre celestial por concederme sabiduría y entendimiento en el trayecto de mi formación profesional, y adquirir valiosos conocimientos y experiencia.

A mis padres quienes con ahínco me formaron y transmitieron valores esenciales en mi vida personal y académica.

A todos los maestros que aportaron a mi educación con su profesionalismo y entrega, igualmente al tutor asignado.

Santiago Ramos Mejía.

iii. Valoración docente.

Managua, 11 de Diciembre del 2018.

**MSc. Álvaro Guido Quiroz
Director Departamento de
Contabilidad Pública Y Finanzas
Facultad de Ciencias Económicas
UNAN – Managua**

Estimado Msc. Guido.

Los Bachilleres **Karen María Torrez Rivas y Santiago Antonio Ramos Mejía**, después de haber cumplido con los requisitos y obligaciones que la Normativa para la modalidad del Seminario de Graduación estipula, presentan su tema de investigación titulado **“Normas Internacionales de Información Financiera”**, Con el Sub -Tema **“NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta en Laboratorio Pfizer año 2017”**, como aspirantes al título de Licenciado en Contaduría Pública y Finanzas.

Este estudio está relacionado con el perfil profesional de la Carrera de Contabilidad Pública y Finanzas y contribuye en la búsqueda de soluciones contables en la especialidad de Contabilidad Financiera.

Los aspirantes demostraron durante la consecución de su trabajo, la adquisición de nuevos conocimientos y habilidades, hábitos necesarios para los profesionales que demanda el desarrollo económico del País.

Tomando en cuenta la participación de los estudiantes, sus informes escritos, sus aportes y una completa asistencia al curso, le doy una evaluación de Aprobado.

Por lo antes expuesto, me permito solicitar ante las autoridades Universitarias la presentación y defensa de su tema de Seminario de Graduación.

**Tutor: Eduardo Logo.
Docente del Departamento de Contaduría Pública y Finanzas
UNAN Managua**

iv. Resumen.

Este informe se realizó con el objeto de profundizar en el estudio de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas y su aplicación contable en la empresa Laboratorio Pfizer durante el periodo 2017.

La NIIF 5 es de gran importancia para la práctica contable en el tratamiento de compra y venta de activos no corrientes en las empresas, pero su adopción puede resultar un tanto compleja, ya que en Nicaragua existen pocas empresas que estén aplicando esta Norma Internacional de Información Financiera.

Para el desarrollo de la presente investigación documental se consultaron diversas fuentes de información; libros, monografías y tesis, artículos de revistas y página oficial de la entidad a la cual se aplicó el caso práctico (PFIZER). La NIIF 5, proporciona los lineamientos a considerar en el tratamiento adecuado de este tipo de transacciones para la clasificación y medición de los activos no corrientes mantenidos para la venta y las operaciones en discontinuación, y su presentación por separado en los estados Financieros.

Laboratorio PFIZER ha decidido aplicar la NIIF 5 a fin de mejorar la calidad de la información financiera para poder decidir cuándo y cómo reconocer los activos puestos a la disposición y valorar los ingresos, gastos, flujos de efectivos, cambios en activos y pasivos que estén relacionados también con una operación interrumpida.

v. Índice.

i. Dedicatoria.	i
ii. Agradecimiento.	ii
iii. Valoración docente.	iii
iv. Resumen.	iv
I. Introducción.	1
II. Justificación.	2
III. Objetivos.	3
3.1. Objetivo General	3
3.2. Objetivos Específicos.	3
IV. Desarrollo del subtema.	4
4.1. Generalidades NIIF 5- activos no corrientes mantenidos para la venta y operación discontinuada.	4
4.1.1. Antecedentes.	4
4.1.2. Introducción a la NIIF 5.	5
4.1.3. Consideraciones generales.	5
4.1.4. Objetivo de la NIIF 5.	6
4.1.5. Alcance de la NIIF 5.	7
4.1.6. Uniformidad en su presentación.	10
4.1.7. Presentación de operaciones discontinuadas.	11
4.1.8. Vigencia de la NIIF 5.	14
4.2. Características de la NIIF 5- activos no corrientes mantenidos para la venta y operación discontinuadas.	14
4.2.1. Clasificación activos no corrientes mantenidos para la venta o para su distribución.	14
4.2.1.1. Extensión del periodo necesario para completar la venta.	16
4.2.1.2. Activos no corrientes que van a ser abandonados.	19
4.2.2. Activos para ser intercambiados por otros activos no corrientes.	20
4.2.3. Medición de activos no corrientes (o grupos en desapropiación) clasificados como mantenidos para la venta.	20
4.2.4. Presentación de una operación discontinuada que ha sido abandonada.	23
4.2.5. Reconocimiento y reversión de una pérdida por deterioro en un grupo de activos en desapropiación.	25
4.3. Relación de la NIIF 5 con otras NIIF y Normas Internacionales de Contabilidad.	26
4.3.1. NIC 12: Impuestos sobre las ganancias.	26

4.3.2.	NIC 16: Inmovilizado material.	27
4.3.3.	NIC 27: Estados financieros consolidados y separados.....	28
4.3.4.	NIC 35: Operaciones en discontinuación.	29
4.3.5.	NIC 36: Deterioro del valor de los activos.	29
4.3.6.	NIC 40: Propiedades de inversión.	31
4.3.7.	Mejoras realizadas a la NIIF 5 y relación con otras NIIF.....	31
4.4.	Registro contable e información a revelar en los estados financieros según la NIIF 5	33
4.1.	Información trascendental.....	33
4.2.	Informaciones Adicionales a Revelar.	34
4.3.	Estados Financieros de Laboratorios Pfizer.....	36
V.	Caso práctico	39
VI.	Conclusión.	54
VII.	Bibliografía.	55
VIII.	Anexo.	57

I. Introducción.

El tema de esta investigación es de gran importancia en el contexto de una economía que actualmente crece a pasos agigantados, el manejo de la información financiera puede volverse complejo por el crecimiento de las operaciones producto de la globalización. Este documento puede servir de ayuda a todos aquellos interesados en profundizar más en las Normas Internacionales de Información Financiera y el tratamiento contable que indica la NIIF 5 para reclasificar un activo no corriente a mantenido para la venta o el cese de una operación, cuando la administración así lo hubiese decidido.

Para la recolección de la información se utilizó la técnica de investigación documental, consultando diferentes fuentes bibliográficas. Cabe destacar que las referencias fueron principalmente de estudios internacionales, encontrándose pocos informes locales que abordaran esta norma. Las empresas en algún momento puede decidir disponer de sus activos no corrientes ello con la finalidad de disminuir sus costos o con la intención de reemplazarlos con activos modernos; o simplemente prescindir de una unidad de negocio o unidad generadora de efectivo para empezar un nuevo proyecto.

El contenido se abordará en cuatro capítulos; el primero aborda las generalidades de la norma objeto de estudio, el segundo capítulo menciona las características para la reclasificación de los activos no corrientes a mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas, en el siguiente capítulo se relaciona esta norma con las NIC y otras NIIF, en el último capítulo se describe la información a revelar en los estados financieros, finalmente se muestra a través de un caso práctico en la empresa PFIZER el registro contable y su presentación en los estados financieros en el periodo 2017.

II. Justificación.

El presente trabajo tiene por objetivo profundizar en el estudio de la NIIF 5, activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas en laboratorio PFIZER, periodo 2017.

Con este estudio se pretende brindar un documento teórico que pueda servir de consulta a otros interesados en la materia, siendo un tema de mucha importancia en las empresas al momento de disponer un activo adquirir uno nuevo. La presentación separada de los resultados de las operaciones interrumpidas se debe tomar en cuenta al elaborar los flujos de efectivo, proyecciones de la empresa y toma de decisiones.

El presente trabajo vendrá a contribuir a un mejor entendimiento y comprensión de la norma en el tratamiento contable de los activos no corrientes en la reclasificación a mantenidos para la venta de activos y las operaciones que la empresa decida discontinuar. No se omite destacar que el documento es un aporte documental para la universidad ya que no se encontró información previa realizada por otros estudiantes.

Se decidió realizar el caso práctico en la empresa PFIZER por ser una entidad que aplica la NIIF FULL, sujeta a rendición de cuentas públicas por realizar transacciones en la bolsa de valores, además sus procesos de producción demandan tecnología lo que le obliga a renovar sus activos o incursionar en nuevas líneas de negocios y abandonar aquellas que no le sean rentables.

III. Objetivos.

3.1. Objetivo General

Profundizar en el estudio de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 5- Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operación Discontinuas, Aplicada a Laboratorio Pfizer en el Periodo 2017.

3.2. Objetivos Específicos

- Comprender las generalidades de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 5) - Activos no corrientes mantenidos para la venta y operación discontinuas.
- Mencionar las características de los activos no corrientes mantenidos para la venta y operación discontinuas.
- Relacionar las Normas Internacionales de Contabilidad con la Norma Internacional de Información Financiera – NIIF 5.
- Desarrollar un caso práctico en el que se revelen los estados financieros y el registro contable de esta norma en la empresa Laboratorio Pfizer periodo 2017.

IV. Desarrollo del subtema.

4.1. Generalidades NIIF 5- activos no corrientes mantenidos para la venta y operación discontinuada.

4.1.1. Antecedentes.

Antes de la emisión de esta NIIF, las NIIF no establecían ninguna distinción entre los activos no corrientes mantenidos y utilizados y los activos no corrientes mantenidos para la venta, excepto en relación a los instrumentos financieros, según la IFRS Versión, (2017).

El consejo del IASB considero si establecer una clasificación independiente para los activos no corrientes mantenidos para la venta, crearía una complejidad innecesaria e introducía un elemento de la intensión empresarial en la contabilidad. Algunos de los que respondieron sugerían que la categorización “Activos mantenidos para la Venta” era innecesaria, y que, si el enfoque fuera cambiado a “Activos Retirados del Uso Efectivo” se elimina gran parte de la complejidad, ya que la última clasificación estaría basada en la realidad en lugar de lo que ellos perciben como una intensión de la dirección.

Este concluyo que facilitar esta información sobre los activos y grupos de activos y pasivos que van a ser dispuestos, sería beneficioso para los usuarios de los Estados Financieros. Para ayudar a los usuarios al valorar el calendario, importe e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. El consejo entiende que esto también fue la valoración subyacente en el SFAS 144 (Reconocimiento del deterioro en el valor o disposición de activos no circulantes). Por lo tanto se concluyó que incluir la noción de activos y grupos de activos para su disposición mantenidos para la venta hace las NIIF más completas.

La clasificación de mantenidos para la venta, comienza a partir de la intensión de

vender un activo, los otros criterios para esta clasificación están rigurosamente diseñados y son significativamente más objetivos que especificar simplemente una intención o compromiso de vender. Algunos podrían argumentar que los criterios son demasiado específicos. No obstante, el consejo piensa que los criterios deben ser específicos para conseguir una comparabilidad de la clasificación entre entidades.

4.1.2. Introducción a la NIIF 5.

La Norma Internacional de Información Financiera 5 Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas (NIIF 5) establece los requerimientos para la clasificación, medición y presentación de los activos no corrientes mantenidos para la venta y reemplaza a la NIC 35 Operaciones en Discontinuación.

Esta NIIF surge de la consideración por parte del IASB del Pronunciamiento N° 144 del FASB Contabilización del Deterioro o Disposición de Activos de Larga Vida (SFAS 144), emitido en 2001.

El principio de contabilidad generalmente aceptado en EEUU 144, SFAS 144 por sus siglas en inglés (Statement Financial Accounting Standard) contempla tres áreas: el deterioro de activos de larga vida que se poseen para ser mantenidos y usados, la clasificación, medición y presentación de activos mantenidos para la venta y la clasificación y presentación de operaciones discontinuas. El deterioro de activos de larga vida que se poseen para ser mantenidos y usados es un área en la cual existen grandes diferencias entre NIIF y PCGA. Sin embargo, no se pensó que tales diferencias fueran susceptibles de resolución en un espacio de tiempo relativamente corto.

4.1.3. Consideraciones generales.

La NIIF 5 Activos no corrientes Mantenidos para la Venta:

- Adopta la clasificación de “mantenidos para la venta”.
- Introduce el concepto de grupo en desapropiación, que es un grupo de activos de los que la entidad quiere desapropiarse, ya sea por venta o de otro modo, en conjunto como grupo, mediante una única transacción en que también se transfieren los pasivos asociados directamente con dichos activos.
- Indica que los activos o grupos en desapropiación que se han clasificado como mantenidos para la venta, se llevan al menor valor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos hasta la venta.
- Establece que un activo clasificado como mantenido para la venta, o incluido dentro de un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta, no se deprecia.
- Especifica que un activo clasificado como mantenido para la venta, así como los activos y pasivos incluidos dentro de un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta, se presentan separadamente en el cuerpo del balance.
- Revela que los resultados de la operación discontinuada serán mostrados separadamente en el cuerpo del estado de resultados.
- Prohíbe la clasificación retroactiva de una operación como discontinuada, cuando los requisitos para esa clasificación no se cumplen hasta después de la fecha del balance.

4.1.4. Objetivo de la NIIF 5.

El objetivo de la NIIF 5, es especificar el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta, así como la presentación e información a revelar sobre las

operaciones discontinuadas. En particular, la NIIF exige que:

- (a) Los activos que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta, sean valorados al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta, así como que cese la depreciación de dichos activos.
- (b) Los activos que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta, se presenten de forma separada en el balance, y que los resultados de las operaciones discontinuadas se presenten por separado en el estado de resultados.

4.1.5. Alcance de la NIIF 5.

La IFRS (Versión 2017), señala los requisitos de medición de la NIIF 5 se aplicarán a todos los activos no corrientes reconocidos y a los grupos en desapropiación (establecidos en el párrafo 4 de la norma), excepto a aquellos activos que se enumeran en el párrafo 5, que continuarán midiéndose de acuerdo con la Norma que se indica en el mismo, estos son:

- Los Activos por impuestos diferidos (NIC 12 Impuesto a las Ganancias).
- Activos procedentes de beneficios a los empleados (NIC 19 Beneficios a los Empleados).
- Activos financieros que estén dentro del alcance de la NIC 39 (Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición).
- Activos no corrientes contabilizados de acuerdo con el modelo de valor razonable de la NIC 40 (Propiedades de Inversión).
- Activos no corrientes medidos por su valor razonable menos los costos

estimados en el punto de venta, de acuerdo con la NIC 41 (Agricultura).

Los activos clasificados como no corrientes de acuerdo con la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (según la revisión de 2003) no se reclasificarán como activos corrientes hasta que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF. Los activos de una clase que la entidad normalmente considere como no corrientes y se hayan adquirido exclusivamente con la finalidad de revenderlos, no se clasificarán como corrientes a menos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF.

La entidad vende o dispone por otra vía de un grupo de activos, posiblemente con algunos pasivos directamente asociados, de forma conjunta y en una sola transacción. Ese grupo de activos en desapropiación podría ser un grupo de unidades generadoras de efectivo, una unidad generadora de efectivo o una parte de ella. No obstante, en cuanto se espere que los flujos de efectivo de un activo o grupo de activos surjan de la venta más que de su uso continuado, éstos pueden llegar a ser menos dependientes de los flujos de efectivo surgidos de otros activos, y de esta forma un grupo de activos, que fue parte de una unidad generadora de efectivo, podría convertirse en una unidad generadora de efectivo separada.

El grupo en desapropiación podría comprender cualquier activo o pasivo de la entidad, incluyendo activos corrientes, pasivos corrientes y activos excluidos. Si un activo no corriente, dentro del alcance de los requisitos de medición de esta NIIF, formase parte de un grupo en desapropiación, los requerimientos de medición se aplicarán al grupo como un todo, de tal forma que dicho grupo se medirá por el menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta.

Los requerimientos de clasificación, presentación y medición de esta NIIF aplicables a un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), que se clasifique como mantenido para la venta, se aplicarán también a un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) que se clasifique como mantenido para distribuir a los propietarios, cuando actúan como tales (mantenido para distribuir a los propietarios). Revelando la información respecto a los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas.

La información a revelar en otras NIIF no se aplicará a estos activos (o grupos de activos para su disposición) a menos que esas NIIF requieran información a revelar específica con respecto a activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas y la información sobre la medición de activos y pasivos dentro de un grupo de activos para su disposición que no están dentro del alcance de los requerimientos de medición de la NIIF 5 y no se está proporcionando en las otras notas de los estados financieros. Para cumplir con los requerimientos generales de la NIC 1, en particular con los párrafos 15 y 125 de dicha norma, puede ser necesario presentar información adicional sobre activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas.

NIC 1 párrafo 15:

“En la práctica totalidad de los casos, la presentación razonable se alcanzará cumpliendo con las NIIF aplicables. Esta presentación razonable también requiere que la entidad: (a) Seleccione y aplique las políticas contables de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. En la NIC 8 se

establece una jerarquía normativa, a considerar por la gerencia en ausencia de una Norma o Interpretación que se aplique específicamente a una partida. (b) Presente la información, incluida la referente a las políticas contables, de manera que sea relevante, fiable, comparable y comprensible. (c) Suministre información adicional cuando los requisitos exigidos por las NIIF resulten insuficientes para permitir a los usuarios comprender el impacto de determinadas transacciones, así como de otros eventos o condiciones, sobre la situación y el desempeño financieros de la entidad.”

NIC 1- Párrafo 125:

La entidad revelará en las notas:

“ (a) el importe de los dividendos propuestos o acordados antes de que los estados financieros hayan sido formulados, que no hayan sido reconocidos como distribución a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto durante el ejercicio, así como los importes correspondientes por acción; y (b) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido”.

4.1.6. Uniformidad en su presentación.

Presentación de un activo no corriente o grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta.

La entidad presentará en el estado de situación financiera, de forma separada del resto de los activos, tanto los activos o grupos de activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta. Los pasivos que formen parte de un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta, se presentarán también en el balance de forma separada de los otros pasivos. Estos activos y pasivos no se compensarán, ni se presentarán como un único importe. Se revelará información, por separado, de las

principales clases de activos y pasivos clasificados como mantenidos para la venta, ya sea en el balance o en las notas, salvo la excepción permitida en el párrafo 39. La entidad presentará de forma separada los importes acumulados de los ingresos y de los gastos que se hayan reconocido directamente en el patrimonio neto y se refieran a los activos no corrientes (o grupos en desapropiación) clasificados como mantenidos para la venta.

El grupo en desapropiación es una entidad dependiente adquirida recientemente, que cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta en el momento de la adquisición, no se requiere revelar información sobre las principales clases de activos y pasivos.

La entidad no reclasificará ni presentará de nuevo importes ya presentados de activos no corrientes, o de activos y pasivos de grupos en desapropiación, que hayan estado clasificados como mantenidos para la venta en el balance en periodos anteriores, a fin de reflejar la misma clasificación que se les haya dado en el balance del último periodo presentado.

4.1.7. Presentación de operaciones discontinuadas.

Para las organizaciones un componente comprende las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de componentes de la entidad, tanto desde un punto de vista operativo como a efectos de información financiera. En otras palabras, un componente habrá constituido una unidad generadora de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo mientras haya estado en uso.

Una operación discontinuada es un componente de la entidad que ha sido vendido o se ha dispuesto de él por otra vía, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y:

- Representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto.
- Forma parte de un plan individual y coordinado para deshacerse de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto.
- Es una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

Así, en aquellos casos, distintos a una combinación de negocios, en los que la empresa adquiere un activo no corriente que cumple los criterios para ser clasificados como mantenido para la venta, se reconoce una pérdida en resultado si el costo del activo supera su valor razonable menos los costos de venta. En los casos más comunes en los que la empresa adquiere un activo no corriente, como parte de una combinación de negocios (o grupos de activos para su disposición) que cumple los criterios para que se clasifique como mantenido para la venta, la diferencia entre el valor razonable y el valor razonable menos los costos de venta se reconocen en las plusvalías.

Los ajustes que se efectúen en el periodo corriente a los importes presentados previamente, que se refieran a las operaciones discontinuadas y estén directamente relacionados con la venta o disposición por otra vía de las mismas en un periodo anterior, se clasificarán de forma separada dentro de la información correspondiente a dichas operaciones discontinuadas. Se revelará la naturaleza e importe de tales ajustes. Ejemplos de circunstancias en las que podrían surgir estos ajustes son:

- (a) La resolución de incertidumbres derivadas de las condiciones de una venta o disposición por otra vía, tales como la resolución de los ajustes al precio de compra y las indemnizaciones pactadas con el comprador.

- (b) La resolución de incertidumbres que surjan de y estén directamente relacionadas con la operación del componente antes de su venta o disposición por otra vía, como las obligaciones medioambientales y de garantía que hayan sido retenidas por el vendedor.
- (c) La cancelación de las obligaciones derivadas de un plan de beneficios para los empleados, siempre que la cancelación esté directamente relacionada con la transacción de venta o disposición por otra vía.

Si la empresa dejase de clasificar un componente como mantenido para la venta, los resultados de operación relativos al componente que se hayan presentado previamente como procedentes de operaciones discontinuadas, se reclasificarán e incluirán en los resultados de las operaciones que continúan, para todos los periodos sobre los que se presente información. Se mencionará expresamente que los importes relativos a los periodos anteriores han sido objeto de una nueva presentación.

Las subsidiarias adquiridas recientemente que cumplen los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta deben clasificarse siempre como discontinuadas. Debe clasificarse de este modo porque se va a disponer de ellas por uno de los siguientes motivos:

- La subsidiaria pertenece a una línea de negocios distinta a la de la entidad por lo que disponer de la misma es similar a disponer de una línea de negocios significativa.
- Los reguladores requieren que se disponga de la subsidiaria porque en caso contrario la entidad poseería un exceso de un determinado tipo de operación en una determinada área geográfica. En tal caso la subsidiaria debe ser una

operación significativa.

Ganancias o pérdidas relacionadas con las operaciones que continúan.

Cualquier ganancia o pérdida que surja de volver a medir un activo no corriente (o grupo en desapropiación) clasificado como mantenido para la venta, que no cumpla la definición de operación discontinuada, se incluirá en el resultado de las operaciones que continúan.

4.1.8. Vigencia de la NIIF 5.

La entrada en vigencia de esta norma fue a partir de enero del 2005.

4.2. Características de la NIIF 5- activos no corrientes mantenidos para la venta y operación discontinuadas.

4.2.1. Clasificación activos no corrientes mantenidos para la venta o para su distribución.

Una empresa clasificará a un activo no corriente (o un grupo en desapropiación) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.

Para que un activo no corriente se clasifique como mantenido para la venta debe cumplir los siguientes requisitos:

- Estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata.
- Sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos (o grupos en desapropiación).
- Venta debe ser altamente probable.
- Debe tener un plan para vender el activo.

- Debe haber iniciado un programa para encontrar un comprador
- La venta del activo debe negociarse activamente a un precio razonable con relación a su valor actual.
- Se pueden clasificar como mantenidas para la venta las permutas de activos no corrientes cuando éstas tengan carácter comercial, de acuerdo con la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo.

Debe esperarse que la venta cumpla las condiciones para su reconocimiento como venta finalizada dentro del año siguiente a la fecha de clasificación sin embargo existen hechos y circunstancias que podrían alargar el periodo para completar la venta más allá de un año. Una ampliación del periodo exigido para completar una venta no impide que el activo (o grupo de activos para su disposición) sea clasificado como mantenido para la venta, si el retraso viene causado por hechos o circunstancias fuera del control de la entidad, y existan evidencias suficientes de que la empresa se mantiene comprometida con su plan para vender el activo.

El plan debería indicar que es improbable que se realicen cambios significativos en este o que el mismo vaya a ser cancelado. La probabilidad de aprobación por los accionistas (si se requiere en la jurisdicción) debe considerarse como parte de la evaluación de si la venta es altamente probable.

En caso que la entidad tuviera un plan de venta, que implique la pérdida de control de una subsidiaria, clasificará todos los activos y pasivos de esta como mantenidos para la venta, cuando se cumplan los criterios señalados anteriormente, independientemente de que la entidad retenga después de la venta una participación no controladora en su anterior subsidiaria.

La empresa podrá clasificar un activo no corriente como mantenido para la venta cuando:

Adquiera un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) exclusivamente con el propósito de venderlo y lo clasificara en la fecha de adquisición y que pueda venderse en un periodo generalmente de tres meses.

En caso que la entidad se comprometa a distribuir el activo (o grupo de activos para su disposición) a los propietarios, dicho activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) se clasificará como mantenido para distribuir a los propietarios, cumpliendo con las mismas indicaciones para la clasificación de activos mantenidos para la venta pero que en este caso se revelaran en los estados financieros como mantenidos para su disposición. En caso se cumplan los criterios para clasificar un activo no corriente como mantenido para la venta después del final del periodo sobre el que se informa, el laboratorio no lo clasificará así en los estados financieros que emita. No obstante, cuando esos criterios se cumplan después del final del periodo sobre el que se informa, pero antes de la autorización para la emisión de los estados financieros, la entidad revelará en las notas la información que se indicara en el acápite 4 de este documento.

4.2.1.1. Extensión del periodo necesario para completar la venta.

Cumplido el periodo para la enajenación del activo no corriente, este se podrá extender o alargar siempre y cuando el retraso sea causados por hechos o circunstancias fuera el control de la entidad y existan evidencias suficientes de que la entidad se mantiene comprometida con su plan para vender el activo (o grupo en desapropiación), tomando a tiempo las acciones necesarias para responder a las condiciones que presenta el retraso, y además las acciones exigidas para completar el plan deben indicar que son

improbables cambios significativos en el plan o que el mismo vaya a ser retirado.

En consecuencia, se eximirá a la empresa de aplicar el requisito de un año, establecido en la NIIF, en las siguientes situaciones en las cuales se pone de manifiesto estos hechos y circunstancias:

- (a) En la fecha en que la entidad se comprometa con un plan para vender un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), existe una expectativa razonable de que otros terceros impondrán condiciones sobre la transferencia del activo (o grupo de activos para su disposición) que ampliarán el periodo necesario para completar la venta; y:
 - Las acciones necesarias para responder a esas condiciones no puedan ser iniciadas hasta después que se haya obtenido el compromiso firme de compra;
 - y
 - Sea altamente probable un compromiso firme de compra en el plazo de un año.
- (b) La entidad obtenga un compromiso firme de compra y, como resultado, el comprador u otros terceros hayan impuesto de forma inesperado condiciones sobre la transferencia del activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) clasificado previamente como mantenido para la venta que extenderán el periodo exigido para completar la venta:
 - Han sido tomada a tiempo las acciones necesarias para responder a las condiciones impuestas.
 - Se espera una resolución razonable de los factores que originan el retraso.
- (c) Durante el periodo inicial de un año, surgen circunstancias que previamente fueron consideradas improbable y, como resultado el activo no corriente (o

grupo para su disposición) previamente clasificado como mantenido para la venta no se ha vendido para el final de ese periodo.

- Durante el periodo inicial de un año, la entidad emprendió las acciones necesarias para responder al cambio de las circunstancias.
- Los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) estén siendo comercializados de forma activa a un precio razonable, dado el cambio en las circunstancias.
- Se cumple los criterios establecidos en la norma para su clasificación.

Ejemplo:

Laboratorio PFIZER comprometido con un plan para vender una instalación productiva en sus condiciones actuales y la clasifica como mantenida para la venta en esa fecha. Tras la obtención de un compromiso de venta en firme, la inspección de la propiedad por parte del comprador u otra entidad de regulación sanitaria identifica daños medioambientales cuya existencia anteriormente se desconocía. El comprador requiere que la entidad repare los daños causados, lo cual extenderá el periodo requerido para completar la venta más allá de un año. Sin embargo, el laboratorio deber iniciar acciones para reparar los daños causados y la rectificación satisfactoria de los daños es altamente probable. En esta situación se cumpliría las condiciones que se abordaron anteriormente, para una excepción al requerimiento de un año.

Los activos que cumplan los criterios para ser clasificados como activos mantenidos para la venta y están siendo utilizados no deben ser excluidos de ser clasificados separadamente, esto es porque, si un activo no corriente está disponible para la venta inmediata, el uso posterior del activo es de menor importancia que su recuperación a

través de la venta y el importe en libro del activo será recuperada principalmente mediante la venta.

4.2.1.2. Activos no corrientes que van a ser abandonados.

La entidad no clasificará como mantenido para la venta a un activo no corriente (o a un grupo en desapropiación) que vaya a ser abandonado. Esto es debido a que su importe en libros va a ser recuperado principalmente a través de su uso continuado. Sin embargo, presentará los resultados y flujos de efectivo del grupo en desapropiación como una operación discontinuada, en la fecha en que deja de ser utilizado, si el grupo en desapropiación que va a ser abandonado cumple con los siguientes criterios:

- Representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto;
- Forma parte de un plan individual y coordinado para deshacerse de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto.
- Es una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

Los activos no corrientes (o grupos en desapropiación) que van a ser abandonados comprenderán tanto activos no corrientes (o grupos en desapropiación) que vayan a utilizarse hasta el final de su vida económica, como activos no corrientes (o grupos en desapropiación) que vayan a cerrarse definitivamente en lugar de ser vendidos.

La empresa no contabilizará un activo no corriente, que vaya a estar temporalmente fuera de uso, como si hubiera sido abandonado.

4.2.2. Activos para ser intercambiados por otros activos no corrientes.

Las transacciones de venta incluyen las permutas de activos no corrientes por otros activos no corrientes, cuando éstas tengan carácter comercial, de acuerdo con la NIC 16 (Propiedades, Planta y Equipo), la cual establece en su párrafo 25 lo siguiente:

La entidad determinará si una permuta tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tendrá carácter comercial si:

- (a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo cedido; o
- (b) El valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y además
- (c) La diferencia identificada en (a) o en (b) resulta significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

4.2.3. Medición de activos no corrientes (o grupos en desapropiación) clasificados como mantenidos para la venta.

Una organización medirá los activos no corrientes (o grupos en desapropiación) clasificados como mantenidos para la venta, al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta.

Un activo de larga vida clasificado como mantenido para la venta No se deprecia, pero se reconocen los intereses y otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo de activos para su disposición.

Cuando un activo o un grupo de activos para su disposición mantenido para la venta

es parte de un negocio en el extranjero con una moneda funcional diferente de la moneda de presentación de los estados financieros del grupo, se reconocerá en el patrimonio la variación en la tasa de cambio que surja de la conversión del activo o grupo de activos para su disposición a la moneda de presentación del grupo.

Si un activo (o grupo en desapropiación) adquirido recientemente cumple los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta, el activo (o grupo en desapropiación) se medirá, en el momento de su reconocimiento inicial, al menor valor entre su importe en libros si no se hubiese clasificado de esta manera (por ejemplo, el costo) y su valor razonable menos los costos de venta. En consecuencia, si el activo (o grupo en desapropiación) se hubiera adquirido como parte de una combinación de negocios, se medirá por su valor razonable menos los costos de venta.

En caso que la venta se produzca más allá del periodo de un año, se medirán los costos de venta por su valor actual. Cualquier incremento en el valor actual de esos costos de venta, que surja por el transcurso del tiempo, se presentará en el estado de resultados como un costo financiero.

Inmediatamente antes de la clasificación inicial del activo (o grupo en desapropiación) como mantenido para la venta, el importe en libros del activo (o de todos los activos y pasivos del grupo) se medirá de acuerdo con las NIIF que sea de aplicación.

Al proceder a medir un grupo en desapropiación con posterioridad al reconocimiento inicial, el importe en libros de cualquier activo y pasivo que no entren dentro del alcance de los requisitos de medición establecidos en esta NIIF, pero que estén incluidos en un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta, se determinará de acuerdo con las NIIF aplicables, antes de volver a medir el valor razonable menos los

costos de venta del grupo en desapropiación.

Cambios en un plan de venta.

Una vez que se haya clasificado un activo (o grupo en desapropiación) como mantenido para la venta, pero deja de cumplir los requisitos que ya se mencionaron, dejará de clasificar los activos o grupos en desapropiación como tales.

La entidad medirá el activo no corriente que deje de estar clasificado como mantenido para la venta (o que deje de formar parte de un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta) al menor de:

- su importe en libros antes de que el activo (o grupo en desapropiación) fuera clasificado como mantenido para la venta, ajustado por cualquier depreciación, amortización o revaluación que se hubiera reconocido si el activo (o grupo en desapropiación) no se hubiera clasificado como mantenido para la venta, y;
- su importe recuperable en la fecha de la decisión posterior de no venderlo.

Se incluirá cualquier ajuste requerido al importe en libros de un activo no corriente (revalorizaciones), que deje de estar clasificado como mantenido para la venta, dentro de los ingresos de las operaciones continuadas, en el periodo en que dejen de cumplirse los criterios para su clasificación. La entidad presentará ese ajuste en la misma partida del estado de resultados de las operaciones que continúan.

Cuando la entidad retire un determinado activo individual o un pasivo, de un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta, los restantes activos y pasivos del grupo continuarán midiéndose como un grupo sólo si siguen cumpliendo los criterios de clasificación. En otro caso, los restantes activos no corrientes del grupo que,

individualmente, cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, se medirán individualmente por el menor valor entre su importe en libros y su valor razonable.

4.2.4. Presentación de una operación discontinuada que ha sido abandonada.

La NIIF 5 prohíbe que los activos que serán abandonados se clasifiquen como mantenidos para la venta. Sin embargo, si los activos que van a ser abandonados son una línea del negocio o un área geográfica de operaciones muy importantes se presentaran en operaciones discontinuadas en la fecha en la que sean abandonados.

Las operaciones discontinuadas parten de una decisión administrativa de la empresa. Cuando una actividad de negocio no cumple con las expectativas planteadas por los administradores, estos en un periodo determinado deben tomar la decisión que más favorezca a la empresa o, de acuerdo con las circunstancias, que menos la perjudique, que en muchos casos puede ser proceder a discontinuar la operación.

Es un proceso que involucra análisis y predicción de la operación. Los encargados deben tener identificados los activos fijos que están implícitos en ella para clasificarlos como disponibles para la venta.

Al encontrar una operación que no proporcione la rentabilidad apropiada para la empresa, o con base en las propuestas planteadas por los encargados no cumpla con los requisitos mínimos exigidos por los administradores, con previa supervisión de los dueños (socios o accionistas), puede tomarse la decisión de separar esa actividad de las demás ejecutadas por la empresa. En estas circunstancias se procede a identificar todos aquellos factores relacionados con la operación en cuestión, como los activos fijos, lugar

de desarrollo de la operación, y los costos, gastos e ingresos generados.

La operación discontinuada también llamada interrumpida, es un componente de la empresa que ha sido vendida o que se ha dispuesto de él por alguna otra vía, o que ha sido clasificada como disponible para la venta.

La NIIF 5 relaciona de manera directa las actividades interrumpidas, con sus activos no corrientes correspondientes, determinando su reclasificación como disponibles para la venta.

La NIIF relaciona una actividad interrumpida con una línea de negocio o área geográfica significativa que se encuentra separada del resto. En consecuencia, la discontinuidad forma parte de un plan individual y coordinado para enajenar una línea de negocio o área geográfica identificable, aunque también puede corresponder a una subsidiaria adquirida exclusivamente con el propósito de revenderla.

Al realizar la comparabilidad contable, la NIIF 5 expone de manera muy detallada las condiciones en las que se puede considerar una operación como sometida a discontinuidad. La norma establece que puede ser una actividad o un segmento dentro de la empresa que en algún momento se decide discontinuar, por una razón interna. Aclara también que puede ser una decisión tomada antes de la ejecución de la operación, es decir, la empresa puede adquirir una operación, sabiendo de antemano que será con el propósito de discontinuada, en este caso usualmente de revenderla y clasificarla como discontinuarla. Una operación discontinuada también se define como la sección de un negocio, claramente identificable, que se ha liquidado o se va a liquidar.

La empresa decide terminar la operación, pero debe seguir efectuándola hasta que los factores implícitos en la actividad terminen su funcionamiento o se decida qué hacer con

ellos. Ejemplo:

En octubre del 2016 Laboratorio PFIZER decide abandonar la línea de productos ginecológicos tópicos óvulos y geles. Al concluir el año 2017 se espera el cese total de operaciones de dichos productos. En los Estados Financieros para el año terminado el 31 de diciembre del 2016, los resultados y flujos de efectivo de las fábricas de geles y óvulos se tratan como operaciones continuadas. Con la adopción de esta NIIF los Estados Financieros para el año que termina el 31 de Diciembre de 2017 los resultados y los flujos de efectivo de las fábricas de los productos antes mencionados se tratarán como operaciones discontinuadas y la entidad hará las revelaciones pertinentes requeridas por esta norma.

4.2.5. Reconocimiento y reversión de una pérdida por deterioro en un grupo de activos en desapropiación.

La empresa reconocerá una pérdida por deterioro debida a las reducciones iniciales o posteriores del valor del activo (o grupo en desapropiación) hasta el valor razonable menos los costos de venta. La entidad registrará una ganancia por cualquier incremento posterior derivado de la medición del valor razonable menos los costos de venta de un activo, aunque sin superar la pérdida por deterioro acumulada que haya sido reconocida, ya sea de acuerdo con esta NIIF o previamente, de acuerdo con la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

La entidad reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior en el valor razonable menos los costos de venta de un grupo en desapropiación: en la medida que no haya sido reconocido de acuerdo con el párrafo 19 de la Norma; pero no por encima de la pérdida por deterioro acumulada que haya sido reconocida, ya sea de acuerdo con

esta NIIF o previamente, de acuerdo con la NIC 36, en los activos no corrientes que están dentro del alcance de los requisitos de medición establecidos en esta NIIF.

La pérdida por deterioro (o cualquier ganancia posterior) reconocida en un grupo en desapropiación, reducirá (o incrementará) el importe en libros de los activos no corrientes del grupo, que estén dentro del alcance de los requisitos de medición de esta NIIF, en el orden de distribución establecido en los apartados (a) y (b) del párrafo 104 y en el párrafo 122 de la NIC 36 (según la revisión de 2004). La empresa no depreciará (o amortizará) el activo no corriente mientras esté clasificado como mantenido para la venta, o mientras forme parte de un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta. No obstante, continuarán reconociéndose tanto los intereses como otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo en desapropiación que se haya clasificado como mantenido para la venta.

4.3. Relación de la NIIF 5 con otras NIIF y Normas Internacionales de Contabilidad.

4.3.1. NIC 12: Impuestos sobre las ganancias.

La NIIF 5 constituye, para la presentación de las operaciones discontinuadas, que la entidad revelara en el Estado de Resultado, un importe único que comprenda el total de los resultados después de impuestos, así como el total de las ganancias o pérdidas que se obtengan después de impuestos que se obtengan reconocidas por causa de la medición a valor razonable menos los costos de venta o bien por causa de la venta o grupo en desapropiación que constituyen las operaciones discontinuadas, las cuales serán presentadas formalmente mediante un desglose o descomposición de tales importes, según lo detalla la Guía de las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC 12: Impuesto

sobre las Ganancias (2007), citadas a continuación:

- Los ingresos ordinarios, los gastos y el resultado antes de impuesto de las operaciones discontinuadas
- El resultado que se haya reconocido por causa de la medición a valor razonable menos los costos de venta o bien por causa de venta de los activos o grupos en desapropiación que constituyen la operación discontinuada y,
- El gasto por impuesto a las ganancias (los que sean aplicables) relativo a los resultados anteriores.

Este último se debe realizar según lo contemplado por la NIC 12 (Impuestos sobre las ganancias) en su párrafo 81, que aborda las informaciones a revelar por separado dentro de la información financiera, entre otras el gasto por impuesto que originen las operaciones discontinuadas relativo a la pérdida o la ganancia derivada de la misma y de la pérdida o ganancia por las actividades ordinarias que la operación en discontinuación definitiva ha proporcionado en el ejercicio, junto con los correspondientes importes para cada uno de los ejercicios sobre los que se informe.

4.3.2. NIC 16: Inmovilizado material.

De acuerdo a la NIIF 5, en su párrafo 24, la pérdida o ganancia (determinada como la diferencia entre el importe neto obtenido por su enajenación o disposición por otra vía y el importe en libros del elemento) que no se reconozca previamente a la fecha de la venta del activo no corriente mantenido para la venta (o grupo en desapropiación), será reconocida en la fecha en el que se produzca su baja en cuenta.

Los requisitos que se establecen en la NIC 16 (Inmovilizado Material) referidos a la baja en cuentas, de las propiedades, planta y equipos, las cuales son similares a las de la

NIC 38 (Activos Intangibles), serán los mismos que se utilizarán para la baja de los Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta, la cual establece en su párrafo:

El importe en libros de un elemento de inmovilizado material, en este caso de aquellos mantenidos para la venta, se dará de baja en cuentas:

- por su enajenación o disposición por otra vía; o
- cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso, enajenación o disposición por otra vía.

La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de inmovilizado material se incluirá en el resultado del ejercicio cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos ordinarios.

4.3.3. NIC 27: Estados financieros consolidados y separados.

En lo particular esta norma internacional contable establece que todas las subsidiarias deben ser consolidadas y todos los activos (y grupos de activos para su disposición) que cumplen los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta deben ser tratados del mismo modo. La exención de la consolidación establecida en la NIC 27 Estados Financieros consolidados y separados para subsidiarias adquiridas y mantenidas exclusivamente con la finalidad de revenderlas evita que los activos y grupos de activos para su disposición que cumple los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta dentro de tales subsidiarias sean tratados de forma coherente con otros activos y grupos de activos para su disposición. Por lo tanto, la exención de la NIC 27 quedó eliminada.

4.3.4. NIC 35: Operaciones en discontinuación.

La NIC 35 no establecía políticas de reconocimiento y valoración. Por tanto no establecía ningún criterio para poder decidir cuándo y cómo reconocer y valorar los ingresos, gastos flujos de efectivo y cambios en activos y pasivos que estén relacionados con una operación en interrupción definitiva. En lugar de eso, exige que las empresas sigan las políticas de reconocimiento y valoración de otras Normas Internacionales de Contabilidad.

Cabe recalcar que, en base a lo referido en párrafo anterior, esta norma internacional contable fue derogada por la NIIF 5 (Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas).

La NIC 35 clasificaba una operación como en discontinuación en el momento en que ocurriera cualquiera de estos dos supuestos:

- La entidad concluye un acuerdo formal de venta y,
- El órgano de administración aprueba y anuncia el plan de desapropiación.

La NIIF 5 clasifica una operación como discontinuada en la fecha en que la operación cumple los requisitos para ser clasificada como mantenida para la venta o cuando la entidad ha vendido o dispuesto por otra vía de la operación.

4.3.5. NIC 36: Deterioro del valor de los activos.

De acuerdo con la NIIF 5, establece que la entidad reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior derivado de la medición del valor razonable menos los costos de venta de un activo, aunque sin superar la pérdida por deterioro acumulada que haya sido reconocida, ya sea de acuerdo con esta NIIF o previamente, de acuerdo con la NIC 36 deterioro del valor de los activos, la cual aborda en su párrafo 104 que, se

reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo al que se ha distribuido el fondo de comercio o los activos comunes de la entidad) si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades).

La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que componen la unidad (o grupo de unidades), en el siguiente orden:

- En primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier fondo de comercio distribuido a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades).
- A continuación, a los demás activos de la unidad (o grupo de unidades), prorrateando en función del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad (o grupo de unidades).

Estas reducciones del importe en libros se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con lo establecido en el párrafo 60. Se hace referencia de esta NIC 36 por el deterioro que puede surgir al momento de una revaluación, sin embargo en su alcance establece que dicha norma en su contabilización debe realizarse de acuerdo con la NIFF objeto de estudio de este trabajo.

Tal como lo plantea la NIC 36, laboratorio Pfizer, registraba sus operaciones de venta de activo posterior a la ocurrencia, no obstante a partir del 2012 comenzó a implementar esta norma con un poco de dificultad en la adopción de los criterios de medición y requisitos para la reclasificar los activos no corrientes a No corrientes mantenidos para la venta.

4.3.6. NIC 40: Propiedades de inversión.

La NIC 40 en su párrafo 56 "Modelo del Costo", cita, luego del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo medirá sus propiedades de inversión; inciso (a) de acuerdo con la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas si cumplen los criterios para ser clasificadas como mantenidas para la venta (o sean incluidas en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta y agrega en su inciso (b) de acuerdo con la NIIF 16 si se mantiene por un arrendamiento como un activo por derecho de uso y no se mantiene para la venta de acuerdo con la NIIF 5.

4.3.7. Mejoras realizadas a la NIIF 5 y relación con otras NIIF.

Pareces C (2010), El documento Mejoras a las NIFF emitido en Mayo 2008, establece que cuando se cumplan las condiciones para clasificar una entidad dependiente como disponible para la venta o cumpla la definición de actividad interrumpida, esta se clasificará como tal en su totalidad, independientemente que se mantenga una participación no dominante o no controladora en la misma, estas modificaciones estaban listas para aplicarse a partir de 1 julio 2009.

Las mejoras a la NIFF 5, emitidas en el 2009 cuya aplicación comienza a partir de 1 enero de 2010. Añade la información a revelar con respecto a los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas.

El Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) 17 Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo emitida en noviembre de 2008, añadió que los mismos requisitos de clasificación de los activos

no corrientes mantenidos para la venta se aplicarán a los activos no corrientes mantenidos para la distribución a los propietarios, así como también se agrega el valor con el que serán vendidos dichos activos que serán distribuidos a los propietarios, así como la información a revelar.

La NIFF 11 aclara la definición de acuerdos o negocios conjuntos que cita la NIFF 5 en relación a los ajustes, y el resultado de la pérdida o ganancia y su presentación en los estados financieros.

La NIFF 13 medición del valor razonable proporciona la definición, el marco para su medición y la información a revelar, hace mención en su apéndice A, los costos de transacción de venta de un activo o transferencia de un pasivo en el mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo que son atribuibles directamente a la disposición del activo o a la transferencia del pasivo, y cumplen los dos criterios siguientes: (a) Proceden directamente de una transacción y son parte esencial de ésta. (b) La entidad no habría incurrido en ellos si no se hubiera tomado la decisión de vender el activo o de transferir el pasivo, aplicable a la NIFF 5 de activos mantenidos para la venta o distribución a los propietarios.

La NIFF 9 instrumentos Financieros no forma parte de los criterios de medición que establece esta NIFF.

Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2012-2014 del Ministerio de Economía y Finanzas Perú (2015), emitida en septiembre de 2014, añade dentro del plan de ventas la opción de plan de distribución a los propietarios, así como la opción de poder reclasificar los activos no corrientes mantenidos para la venta a mantenidos para su distribución y viceversa como una continuidad del plan de disposición original manteniendo la fecha

inicial en la que se clasifico por primera vez.

La NIIF para las PYMES no exige una presentación por separado en el estado de situación financiera de los “activos no corrientes mantenidos para la venta”. No obstante, el párrafo 27.9 de la NIIF para las PYMES identifica “planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo” y “planes para disponer del activo antes de la fecha prevista” como fuentes internas de información que indican que un activo puede tener un deterioro del valor.

4.4. Registro contable e información a revelar en los estados financieros según la NIIF 5.

4.1. Información trascendental.

La empresa cumpliendo la NIIF 5 revelara en sus Estados Financieros, lo descrito a continuación:

(a) En el estado de resultados, un importe único que comprenda el total de:

- El resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas; y
- Las ganancia o pérdida después de impuestos reconocida por causa de la medición a valor razonable menos los costos de venta, o bien por causa de la venta o disposición por otra vía de los activos o grupos en desapropiación que constituyan la operación discontinuada.

(b) Una descomposición del importe recogido en el apartado (a) anterior, detallando:

- Los ingresos ordinarios, los gastos y el resultado antes de impuestos de operaciones discontinuadas;
- El gasto por impuesto a las ganancias relativo al anterior resultado, como requiere el apartado (h) del párrafo 81 de la NIC 12;

Esta segregación podría presentarse en las notas o en el estado de resultados. Si se presentase en el estado de resultados, se hará en una sección identificada como relativa a las operaciones discontinuadas, esto es, de forma separada de las operaciones que continúen. No se requiere esta descomposición para los grupos en desapropiación que sean subsidiarias adquiridas recientemente y que cumplan los criterios para ser clasificadas en el momento de la adquisición como mantenidas para la venta (Recuperado de Gerencie.com, octubre 2017).

(a) Los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades de operación, de inversión y financiación de las operaciones discontinuadas. Estas revelaciones podrían presentarse en las notas o en el cuerpo de los estados financieros.

Estas revelaciones no se requieren para los grupos en desapropiación que sean subsidiarias adquiridas recientemente, y cumplan los criterios para ser clasificadas en el momento de la adquisición como mantenidas para la venta.

La entidad presenta la información anterior para todos los periodos anteriores sobre los que informe en los estados financieros, de manera que la información para esos periodos se refiera a todas las operaciones que tienen el carácter de discontinuadas en la fecha del balance del último periodo presentado.

La entidad revela información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los efectos financieros de las operaciones discontinuadas y la venta o disposición por otra vía de los activos no corrientes (o grupos en desapropiación).

4.2. Informaciones Adicionales a Revelar.

La entidad revelara en las notas la siguiente información, referida al periodo en el cual el activo no corriente (o grupo en desapropiación) haya sido clasificado como

mantenido para la venta o vendido:

- (a) Una descripción del activo no corriente (o grupo en desapropiación).
- (b) Una descripción de los hechos y circunstancias de la venta, o de los que hayan llevado a decidir la venta o desapropiación esperada, así como la forma y momento esperados para dicha desapropiación.
- (c) La ganancia o pérdida reconocida de acuerdo con los párrafos 20 a 22 y, si no se presentase de forma separada en el estado de resultados, la partida de dicha cuenta donde se incluya ese resultado.
- (d) Si fuera aplicable, el segmento dentro del cual se presenta el activo no corriente (o grupo en desapropiación), de acuerdo con la NIC 14 Información Financiera por Segmentos.

La entidad revela, en el periodo en el que se decida cambiar el plan de venta del activo no corriente (o grupo en desapropiación), una descripción de los hechos y circunstancias que hayan llevado a tomar tal decisión, así como el efecto de la misma sobre los resultados de las operaciones, tanto para dicho periodo como para cualquier periodo anterior sobre el que se presente información.

La presentación y revelación de las operaciones descontinuadas en los estados financieros se realiza, considerando el tiempo de ejecución, los métodos de registro tenidos en cuenta y el valor de medición y valuación de los activos involucrados.

En el Estado de Situación Financiera los grupos enajenables de elementos que forman parte de actividades interrumpidas se presentan como activos enajenables mantenidos hasta la venta, si ya se ha dispuesto su venta o abandono.

En el Estado de Resultados se representa el producto de la actividad interrumpida, neto de impuestos. Para este efecto, se deben relacionar:

Los Ingresos y gastos ordinarios.

- Ganancias o pérdidas antes de Impuestos y gasto de impuesto sobre la renta relacionado en la operación.
- Ganancias o pérdidas reconocidas en:
- La medición a valor razonable, menos los costos de venta.
- Gasto del Impuesto sobre la renta.
- Flujos de Efectivo neto atribuible a actividades de operación, inversión y financiación. Los flujos de tesorería netos atribuibles a estas actividades se presentaran por separado o se desglosaran en notas.

4.3. Estados Financieros de Laboratorios Pfizer.

Tomando en cuenta la reclasificación de los activos corrientes a mantenidos para la venta descritos anteriormente, se muestra a continuación los Estados de Información Financiera.

LABORATORIO PFIZER
ESTADO DE RESULTADO
Expresado en Millones de córdobas
Al 31 de diciembre 2017

Periodo terminado:	2017
	31-dic
Ingresos	48.851
Total gastos de explotación	38.522
Resultado de explotación	10.329
Ingresos financieros	-1.597
Enajenación de instrumentos financieros	232
Resultado ordinario antes de impuestos	8.964
Impuesto sobre beneficios	1.990
Resultado del ejercicio procedente de las operaciones continuadas	6.974
Resultado atribuido a intereses minoritarios	-26
Resultado procedente de las operaciones continuadas	6.948
Resultado operaciones interrumpidas	12,41

Resultado atribuido al grupo	6.960
Total ajustes al ingreso	-1
Resultado procedente de las operaciones continuadas (neto de minoritarios)	6.946,59
Resultado del ejercicio	6.959
Resultado promedio ponderado por acción	6.257
Beneficio por acción del periodo	1,11
Dividendo por acción	1,12
UPA - Utilidades por acción	1,55
* Los elementos por acción no están expresados en Millones de Córdoba	

Elaborado

Supervisado

Autorizado

LABORATORIO PFIZER
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA
Expresado en Millones de Córdoba
Al 31 de diciembre 2017

Período terminado:	2017
	31-dic
Total activos corrientes	38.955,65
Efectivo y inversiones a corto plazo	17.850,00
Efectivo y equivalentes	2.595
Inversiones a corto plazo	15.255
Deudores comerciales y otras cuentas corrientes a cobrar	8.225
Existencias	6.783
Otros activos corrientes	6.091
Activos no Corrientes Mantenedos para la venta	6,65
Total activos	171.615,00
Propiedad, planta y equipo - Neto	13.311,35
Propiedad, planta y equipo - Bruto	28.118,35
Amortización acumulada	-14.807

Fondo de comercio	54.449
Inmovilizado intangible - Neto	52.648
Inversiones a largo plazo	7.116
Activos fiscales diferidos	5.135
Total pasivo corriente	31.115
Acreeedores comerciales y otras cuentas por pagar	4.536
Gastos acumulados	2.487
Instrumentos financieros derivados	6.463
Deudas con entidades de crédito y obligaciones u otros valores negociables	4.225
Otros pasivos corrientes	13.404
Total pasivo	112.071,00
Saldos con entidades de crédito y otros pasivos financieros	31.398
Deudas con entidades de crédito y otros pasivos financieros no corrientes	31.398
Total deuda financiera	42.086
Pasivos por impuesto diferido	30.753
Intereses minoritarios	296
Otros pasivos no corrientes	18.509
Patrimonio neto	59.544
Fondo de comercio	24
Capital	461
Prima de emisión	82.685
Reservas (pérdidas) acumuladas	71.774
Acciones propias en cartera	-84.364
Ganancia (Pérdida) acumuladas	-131
Diferencias de conversión	-10.905
Total pasivo y patrimonio neto	171.615,00
Acciones comunes en circulación	6.070

* Los elementos por acción no están expresados en Millones de Córdoba

Elaborado

Supervisado

Autorizado

V. Caso práctico:

Reconocimiento del activo no corriente a valor de mercado.

Laboratorios Pfizer compañía biomédica del mundo con más de 160 años de compromiso con la sociedad, se dedica a la elaboración, distribución y comercialización de medicamentos. Su preocupación por la investigación, el desarrollo y la innovación la hacen líder en el ramo de la medicina, con presencia en 180 países. Utiliza en sus procesos de producción tecnología de vanguardia. Decidió vender en octubre 2016, una de sus máquinas de Monoblocks automático selladora de ampollas de líquidos y polvos liofilizados, modelo MDL-PP que tiene el siguiente detalle:

		Depreciación acumulada 31.12.16	Valor neto en libros al 31.12.16
Activo	Costo		
Monoblocks MDL- PP	2.400.000,00	1.920.000,00	480.000,00

Cedula de detalle del valor en libros de la maquinaria

Valor de la maquina	C\$ 2.400,000.00
Vida Útil meses	120
Vida Útil transcurrida meses	96
Depreciación Mensual	C\$ 20,000.00
Depreciación Acumulada	C\$ 1.920,000.00
Valor en libro del activo	C\$ 480,000.00
Vida Útil	120 meses
Método de Depreciación	Línea Recta

La gerencia elaboró el programa de venta a su valor razonable en las condiciones

actuales, determinado mediante un informe de tasación el valor de mercado al 31.12.16 es de C\$440,000. La venta se efectiviza en junio del 2017, y el gasto por comisión de venta asciende a C\$ 30,000:

Se requiere:

- (a) Identificar y reclasificar el activo no corriente disponible para la venta.
- (b) Realizar el registro de la reclasificación de activo.
- (c) Efectuar el registro de la venta que se realizará en junio 2017.
- (d) Presentar Estados Financieros.

Respuesta inciso a:

Operación 1- Determinar el valor a reclasificar y registro del deterioro.

Para realizar esta reclasificación, Pfizer aplica el párrafo 15 de la NIIF 5, “una entidad medirá los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de vender. Al comparar el valor en libros (C\$480,000.00) y el valor razonable menos lo gastos de vender (C\$ 440,000.00- C\$30,000 = C\$410,000.00 identificamos un deterioro de C\$70,000.00 registro contable será:

Cuenta No	Nombre de la cuenta	Parcial	Debe	Haber
5190	Deterioro de Activos		C\$ 70.000,00	
519015	Propiedad Planta y Equipo	70.000,00		
1520	Maquinaria y Equipo			C\$70.000,00
152005	Maquinaria			
	Minusvalía por revaluación-			
15200511	Maquinaria	70.000,00		
TOTAL			C\$ 70.000,00	C\$ 70.000,00

Respuesta inciso B:**Operación 2 - Reclasificación de activo no corriente a no corriente mantenido para la venta.**

Se carga a la cuenta Activos No corrientes disponibles para la Venta como parte del grupo de los Activos Corrientes, que serán efectivos en un periodo no mayor de doce meses.

Se debita la cuenta Minusvalía por revaluación- Maquinaria, registrada anteriormente.

Se carga la cuenta Minusvalía por deterioro- Amortización Maquinaria, revirtiendo la depreciación acumulada.

Se acredita la cuenta Minusvalía por deterioro- Amortización Maquinaria, donde se la da de baja al costo total del Activo.

Cuenta No	Nombre de la cuenta	Parcial	Debe	Haber
18	Otros Activos Inmovilizados			
	Materiales			
	Activos No corrientes disponibles			
1805	para la Venta		410.000,00	
180505	Maquinaria y Equipo	2.400.000,00		
		-		
18050511	Minusvalía por revaluación	70.000,00		
	Minusvalía por deterioro-	-		
18050515	Amortización	1.920.000,00		
	Minusvalía por revaluación-			
15200511	Maquinaria		70.000,00	
	Minusvalía por deterioro-			
15200515	Amortización Maquinaria		1.920.000,00	
1520	Maquinaria y Equipo			2.400.000,00
152005	Maquinaria			
TOTAL			C\$ 2.400.000,00	C\$ 2.400.000,00

Respuesta inciso C:

Operación 3- Registro del gasto por enajenación y venta del activo no corriente mantenido para la venta (citado por Hirache luz, 2014).

Cuenta No	Nombre de la cuenta	Debe	Haber
1110	Fondos en Bancos		
111005	Moneda Nacional	401.800,00	
	Anticipo de Impuesto y contribuciones o saldos a favor	8.200,00	
1355			
135515	Retención en la Fuente		
42	Ingresos no Operacionales		
4245	Utilidad de venta de Propiedad Planta y equipo		
424540	Flota y equipo de transporte		410.000,00
TOTAL		C\$ 410.000,00	C\$410.000,00

Operación 4- Registro del costo de la venta del activo no corriente mantenido para la venta:

Cuenta No	Nombre de la cuenta	Parcial	Debe	Haber
53	No Operacionales		410.000,00	
531015	Venta Propiedad Planta y Equipo	410.000,00		
18	Otros Activos Inmovilizados Materiales			
1805	Activos No corrientes disponibles para la Venta			
180505	Maquinaria y Equipo	410.000,00		410.000,00
TOTAL			C\$ 410.000,00	C\$ 410.000,00

A partir de ese momento, a todos los efectos de clasificación y valoración estos elementos son activos corrientes y cesa la depreciación.

Repuesta inciso D:

LABORATORIO PFIZER
ESTADO DE RESULTADO
Expresado en Millones de córdobas
Al 31 de diciembre 2016

Periodo terminado:	2016
	31-dic
Ingresos	48.851
Total gastos de explotación	38.522
Resultado de explotación	10.329
Ingresos financieros	-1.597
Enajenación de instrumentos financieros	232
Resultado ordinario antes de impuestos	8.964
Impuesto sobre beneficios	1.990
Resultado del ejercicio procedente de las operaciones continuadas	6.974
Resultado atribuido a intereses minoritarios	-26
Resultado procedente de las operaciones continuadas	6.948
Resultado operaciones interrumpidas	12
Resultado atribuido al grupo	6.960
Total ajustes al ingreso	-1
Resultado procedente de las operaciones continuadas (neto de minoritarios)	6.947
Resultado del ejercicio	6.959
Resultado promedio ponderado por acción	6.257
Beneficio por acción del periodo	1,11
Dividendo por acción	1,12
UPA - Utilidades por acción	1,55
* Los elementos por acción no están expresados en Millones de Córdoba.	

Elaborado

Supervisado

Autorizado

LABORATORIO PFIZER
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA

Expresado en Millones de córdobas

Al 31 de diciembre 2016

Período terminado:	2016
	31-dic
Total activos corrientes	43.804,00
Efectivo y inversiones a corto plazo	23.290,00
Efectivo y equivalentes	3.641
Inversiones a corto plazo	19.649
Deudores comerciales y otras cuentas corrientes a cobrar	8.176
Existencias	7.513
Otros activos corrientes	4.825
Activos no Corrientes Mantenidos para la venta	0,41
Total activos	167.381,00
Propiedad, planta y equipo - Neto	13.766
Propiedad, planta y equipo - Bruto	27.268
Amortización acumulada	-13.502
Fondo de comercio	48.242
Inmovilizado intangible - Neto	40.356
Inversiones a largo plazo	15.999
Activos fiscales diferidos	5.214
Total pasivo corriente	29.399
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	3.620
Gastos acumulados	2.359
Instrumentos financieros derivados	6.440
Deudas con entidades de crédito y obligaciones u otros valores negociables	3.719
Otros pasivos corrientes	13.261
Total pasivo	102.661,00
Saldos con entidades de crédito y otros pasivos financieros	28.740
Deudas con entidades de crédito y otros pasivos financieros no corrientes	28.740
Total deuda financiera	38.899
Pasivos por impuesto diferido	26.877

Intereses minoritarios	278
Otros pasivos no corrientes	17.367
Patrimonio neto	64.720
Fondo de comercio	26
Capital	459
Prima de emisión	81.016
Reservas (pérdidas) acumuladas	71.993
Acciones propias en cartera	-79.252
Ganancia (Pérdida) acumuladas	-227
Diferencias de conversión	-9.295
Total pasivo y patrimonio neto	167.381,00
Acciones comunes en circulación	6.175

* Los elementos por acción no están expresados en
Millones de córdobas.

<hr/> Elaborado	<hr/> Supervisado
<hr/> Autorizado	

Nota: Los resultados de operaciones interrumpidas en el 2016 eran 17 millones y para el 2017 hubo incremento de 0.41 millones producto de la venta de los activos no corrientes mantenidos para la venta, en el estado de resultado para el 2017 se presenta un total de 17.41 millones de córdobas.

LABORATORIO PFIZER
ESTADO DE RESULTADO
Expresado en Millones de córdobas
Al 31 de diciembre 2017

Periodo terminado:	2017 31-dic
Ingresos	48.851
Total gastos de explotación	38.522
Resultado de explotación	10.329
Ingresos financieros	-1.597
Enajenación de instrumentos financieros	232
Resultado ordinario antes de impuestos	8.964
Impuesto sobre beneficios	1.990
Resultado del ejercicio procedente de las operaciones continuadas	6.974

Resultado atribuido a intereses minoritarios	-26
Resultado procedente de las operaciones continuadas	6.948
Resultado operaciones interrumpidas	12,41
Resultado atribuido al grupo	6.960
Resultado procedente de las operaciones continuadas (neto de minoritarios)	6946,59
Resultado del ejercicio	6.959
Resultado promedio ponderado por acción	6.257
Beneficio por acción del periodo	1,11
Dividendo por acción	1,12
UPA - Utilidades por acción	1,55
* Los elementos por acción no están expresados en Millones de córdobas	

Elaborado

Supervisado

Autorizado

LABORATORIO PFIZER
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA
Expresado en Millones de córdobas
Al 31 de diciembre 2017

Período terminado:	2017
	31-dic
Total activos corrientes	38.949,00
Efectivo y inversiones a corto plazo	17.850,00
Efectivo y equivalentes	2.595
Inversiones a corto plazo	15.255
Deudores comerciales y otras cuentas corrientes a cobrar	8.225
Existencias	6.783
Otros activos corrientes	6.091
Activos no Corrientes Mantenidos para la venta	-
Total activos	171.608,35
Propiedad, planta y equipo - Neto	13.311,35
Propiedad, planta y equipo - Bruto	28.118,35
Amortización acumulada	-14.807
Fondo de comercio	54.449
Inmovilizado intangible - Neto	52.648
Inversiones a largo plazo	7.116
Activos fiscales diferidos	5.135

Total pasivo corriente	31.115
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	4.536
Gastos acumulados	2.487
Instrumentos financieros derivados	6.463
Deudas con entidades de crédito y obligaciones u otros valores negociables	4.225
Otros pasivos corrientes	13.404
Total pasivo	112.071,00
Saldo con entidades de crédito y otros pasivos financieros	31.398
Deudas con entidades de crédito y otros pasivos financieros no corrientes	31.398
Total deuda financiera	42.086
Pasivos por impuesto diferido	30.753
Intereses minoritarios	296
Otros pasivos no corrientes	18.509
Patrimonio neto	59.544
Fondo de comercio	24
Capital	461
Prima de emisión	82.685
Reservas (pérdidas) acumuladas	71.774
Acciones propias en cartera	-84.364
Ganancia (Pérdida) acumuladas	-131
Diferencias de conversión	-10.905
Total pasivo y patrimonio neto	171.615,00
Acciones comunes en circulación	6.070

* Los elementos por acción no están expresados en

Elaborado

Supervisado

Autorizado

Nota: El estado de situación financiera muestra una disminución en sus activos no corrientes- propiedad planta y equipo y un aumento de sus activos corrientes por la reclasificación del Activo No Corriente Mantenido para la Venta. Se demuestra la reversión de la minusvalía por deterioro y la depreciación acumulada, el aumento de la depreciación es producto del aumento en la depreciación del resto de activos no corrientes.

Descriptiva de las cuentas utilizadas en el caso.

1110. Fondos en bancos.

Cuenta de naturaleza deudora, donde se registran los aumentos o disminuciones que experimenta el efectivo propiedad de la empresa, depositados en cuentas bancarias de las instituciones del sistema financiero.

Debe:

Por el valor nominal del efectivo depositado en la cuenta Corriente de la Empresa.

- Por el valor nominal de los intereses ganados y depositados en la misma cuenta de banco.
- Por el valor del ajuste causado por la conciliación bancaria de los intereses ganados no registrados durante el periodo contable.
- Por el valor del ajuste causado por la conciliación bancaria de errores en los registros de transacciones.
- Por el valor del ajuste causado por la conciliación bancaria de errores.

Haber:

- Por el valor nominal de cheques efectivamente cobrados por la empresa.
- Por el valor nominal de intereses y comisiones descontados por el banco. directamente de la cuenta corriente.
- Por el valor del ajuste causado por la conciliación bancaria por concepto de cargos por servicios bancarios no registrados.
- Por el valor del ajuste causado por la conciliación bancaria de los cheques sin fondos recibidos de clientes.

Su saldo representa los recursos totales disponibles en las diferentes cuentas

bancarias de la entidad en moneda nacional y extranjera.

1355. Anticipo de impuesto y contribuciones o saldos a favor.

Cuenta de naturaleza deudora, un impuesto pagado por anticipado es aquel que se paga antes de la fecha de su vencimiento. Los que están conformadas por crédito fiscal IVA, crédito por auto traslación de IVA, retención por afiliación bancos, anticipo IR por retenciones en la fuente, pago mínimo definitivo, retenciones municipales.

Debe:

La cantidad de impuestos pagados por anticipado, o trasladados cualquiera que resulte ser su naturaleza.

Haber:

- La recuperación de impuestos pagados por anticipado
- Traspaso del saldo al confrontarse con las cuentas Impuestos y Retenciones, Impuestos sobre ventas y servicios, Otros Impuestos por pagar y Impuesto sobre la Renta por pagar.

Su Saldo representa todos los movimientos de impuestos que se han pagado con anticipación a las diferentes entidades recaudadoras.

1520. Maquinaria y equipo.

Registra el costo histórico de la maquinaria y equipo utilizados en el proceso de producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, y se esperan usar durante más de un período económico.

Debe:

- Por el costo histórico;
- Por otros cargos capitalizables originados en obligaciones para la adquisición del

equipo;

- Por el valor de las mejoras o adiciones capitalizables;
- Por el traslado de la subcuenta de maquinaria y equipo.
- Por aumento del valor de mercado de la maquinaria, como consecuencia de la valuación realizada por un perito.

Haber:

- Por el costo en libros del equipo vendido, y
- Por el costo en libros del equipo dado de baja por cesión, desmantelamiento, pérdida o destrucción.
- Por deterioro del valor del activo por revaluaciones realizadas por un perito.

15200511. Minusvalía por revaluación- maquinaria.

La provisión se calculará al evidenciarse una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que cabría esperar de la utilización del activo, es decir es el exceso acumulado a la fecha del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.

La pérdida generada por el deterioro del valor del activo se debe reconocer disminuyendo el activo en el crédito y registrando un gasto por deterioro al activo.

Haber:

- Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 690, 691 ó 692.

Debe:

- Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta de resultado reversión

del deterioro de inmovilizado.

- Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo.

15200515. Minusvalía por deterioro (depreciación) – amortización.

Es el saldo acumulado a la fecha, de la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil, considerando para el efecto el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Haber: Por el valor de la depreciación calculada mensualmente con cargo al estado de resultados. Debe: Por el valor de la depreciación ajustada que tengan los bienes dados de baja por venta, cesión, destrucción, demolición, obsolescencia, daño irreparable, por inservibles, pérdida o sustracción.

1805. Activos no corrientes disponibles para la venta.

El Laboratorio clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.

Activos no corrientes con carácter individual, así como otros activos y pasivos no corrientes o corrientes incluidos en un grupo enajenable de elementos, cuya recuperación se espera realizar fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, incluidos los que formen parte de una operación interrumpida que se hubiera clasificado como mantenida para la venta.

Estas cuentas figurarán en el activo corriente del Estado de

Situación Financiera. Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

Haber: En el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, de acuerdo con lo dispuesto en las NIIF 5, con abono a las respectivas cuentas del activo corriente y no corriente.

Debe:

- En el momento en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo no corriente o grupo enajenable de elementos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 11 Fondos disponibles y en caso de pérdidas a la cuenta del gasto que corresponda a la naturaleza del activo.
- En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar» o en la de «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta gasto.
- En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta de gasto, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio en partidas monetarias que se registrará con cargo a la cuenta gasto.
- Si el activo no corriente o grupo enajenable de elementos dejara de cumplir los requisitos para su clasificación como mantenido para la venta de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con cargo a las respectivas cuentas del activo

corriente y no corriente.

4245. Utilidad en venta de propiedad planta y equipo.

Beneficios producidos en la enajenación de inmovilizado intangible, material o las inversiones inmobiliarias.

Se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación con cargo a las cuentas del fondo disponible.

5310. Perdida en venta y retiro de bienes.

Se cargará por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos no corrientes mantenidos para la venta, y de activos y pasivos directamente asociados clasificados en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deban valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con abono a la cuenta activos No corrientes Mantenidos para la venta (1805).

Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta de patrimonio.

VI. Conclusión.

Hemos indagado en relación a la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 5: Activos no corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas y su aplicación en la entidad Laboratorio Pfizer en el periodo 2017, con ello hemos logrado alcanzar el objetivo global durante el desarrollo del informe de estudiar la NIIF 5, sus lineamientos y la importancia de como insertar en las operaciones contables de la empresa Pfizer para una transparencia de su información financiera.

Comprendimos las generalidades de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF para adoptarlas en el tratamiento de los Activos no corrientes que se disponen para la venta, su recalificación oportuna y aquellas operaciones que laboratorios Pfizer no pretende seguir ejecutando debe clasificarlas como discontinuas.

Describimos cada una de las características de la presente norma, en las que Laboratorios Pfizer debe guiarse. Las NIIF están diseñadas para aplicarse a los Estados Financieros de propósito general y otra información financiera orientadas en las ganancias.

Mencionamos la relación existente entre las Normas Internacionales de Contabilidad con la Norma Internacional de Información Financiera – NIIF 5 y demostramos el registro contable con la NIIF 5 e información a revelar en los estados financieros de Laboratorios Pfizer mediante casos prácticos, conllevando a un fortalecimiento del conocimiento y aprendizaje que promoverá el aporte en las actividades cotidianas de las empresas en la contundente adopción de la Norma Internacional de Información Financiera – NIIF 5.

VII. Bibliografía.

- Academia Contable y Tributaria – ATC, (2016). 1 er Taller Seminario - Adopción por primera vez de la NIIF para PYMES Modelo catálogo de cuentas en base a NIIF, Nicaragua.
- Aguirre & Asociados Auditores y Contadores. Plan de cuentas bajo Normas Internacionales de Información Financiera (2018).
- C.P.C. Hirache ,Luz (2014), NIIF 5 – Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuada, Actualidad Empresarial N° 299.
- Centro de Escritura Javeriano (2010), Normas APA. (7 Edición).
- Davila, S y Suce, X. (2010). Tesis licenciatura en contabilidad. Activos no Corrientes Mantenidos para la venta. UNAN. RUCFA.
- Deloitte (noviembre 2017). NIIF nuevas y revisadas Destacando los cambios. Netherlands. Gerencie.com 12 octubre 2017. Recuperado de <https://www.gerencie.com/activos-no-corrientes.html>.
- Guía de las Normas Internacionales de Contabilidad -NIC- - NIC 12: Impuesto sobre las Ganancias (2007). Recuperado de https://www.plangeneralcontable.com/?tit=guia-de-las-normas-internacionales-de-contabilidad-nic-&name=GeTia&contentId=man_nic&manPage=32.
- IFRS, (Versión 2017) Norma Internacional de Información Financiera 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas. Recuperado de file:///D:/Seminario%20de%20Graduacion/NIIF%205%20VERSION%202017_IFRS05.pdf.

Ministerio de Economía y Finanzas Perú, (2014). Mejoras anuales a las NIIF
Ciclo 2012- 2014, (Resol N° 058-2015-EF/30).

Norma Internacional de Contabilidad 19 Beneficios a los Empleados. (2013)
Recuperado
de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/no_oficializ/nor_internac/ES_GVT_IAS19_2013.pdf.

Página oficial. Pfizer. (Visitado 2018), recuperado de <https://www.pfizer.es/>.

Paredes C, (2010). Resumen de mejoras a las Normas Internacionales de
Información Financiera – NIIF Emitidas en los años 2008 y 2009.

Régimen Jurídico de la Contabilidad Venezolana. (Enero 2005), Normas
internacionales de contabilidad y financieras. NIC, NIIF y
DNA200 <https://www.gestiopolis.com/normas-internacionales-de-contabilidad-y-financieras-nic-niif-y-dna>.

VIII. Anexo

Anexo 1. Glosario.

- **Activos:** Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.
- **Activos mantenidos para la venta:** Los activos no corrientes mantenidos para la venta son activos que la empresa no adquiere para su actividad de explotación diaria. La empresa espera recuperar el valor de estos a través de su enajenación en un futuro en lugar de su uso continuado en el proceso productivo.
- **Altamente probable:** Con una probabilidad significativamente mayor de que ocurra que de que no suceda.
- **Biomédica:** Es el estudio de los aspectos biológicos de la medicina. Su objetivo fundamental es investigar los mecanismos moleculares, bioquímicos, celulares y genéticos de las enfermedades humanas.
- **Compromiso firme de compra:** Un acuerdo con un tercero no vinculado, que compromete a ambas partes y por lo general exigible legalmente, que (a) especifica todas las condiciones significativas, incluyendo el precio y el plazo de las transacciones, y (b) incluye una penalización por incumplimiento lo suficientemente significativa para que el cumplimiento del acuerdo sea altamente probable.
- **Costes de venta:** Los costes incrementales directamente atribuibles a la enajenación o disposición por otra vía de un activo (o grupo enajenable de

elementos), excluyendo los gastos financieros y los impuestos sobre las ganancias.

- **Enajenación:** Este verbo hace referencia a transmitir a alguien el dominio de algo, sacar a alguien fuera de sí, producir asombro, privarse de algo o apartarse del trato que se tenía con alguien.
- **Eximirá:** Aprobar, liberarse de algo. Eximición es, justamente, liberarse de una culpa o de un cargo específicamente aplicado sobre uno.
- **Globalización:** Es un proceso económico, tecnológico, político, social, empresarial y cultural a escala mundial que consiste en la creciente comunicación e interdependencia entre los distintos países del mundo uniendo sus mercados, sociedades y culturas, a través de una serie de transformaciones sociales, económicas y políticas que les dan un carácter global.
- **Grupo en desapropiación:** Un grupo de activos que se van a enajenar a , ya sea por venta o disposición por otra vía, de forma conjunta como grupo en una única operación, junto con los pasivos directamente asociados con tales activos que se vayan a transferir en la transacción. El grupo incluirá la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios, si el grupo es una unidad generadora de efectivo a la que se haya atribuido la plusvalía comprada de acuerdo con los requisitos de los párrafos 80 a 87 de la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos (según la revisión de 2004) o bien si se trata de una operación dentro de esa unidad generadora de efectivo.
- **Operaciones Discontinuas:** Un negocio que la entidad no pretende

seguir ejecutando, sino que le está buscando un cliente.

- **Subsidiaria:** Es aquella que está controlada por otra compañía llamada matriz a la cual pertenece, en la mayoría de los casos porque esta controla una gran cantidad de acciones de la primera y se posiciona como dominante.

Anexo 2. Caso - Reclasificación del activo no corriente mantenido para la venta reconocido al valor en libro.

La empresa PFIZER que se dedica a la elaboración, distribución y comercialización de medicamentos, a solicitud de su equipo de visita médica en Nicaragua, está evaluando la posibilidad de renovar la flota vehicular compuesta por 70 vehículos Honda Civic Sedan 2013 comprados el 1 de Julio 2012 por un valor de U\$17,900.00 más impuestos (Tipo de cambio promedio 24.1772). Por lo cual la gerencia en el mes de junio 2016, decidió realizar una revaluación del equipo rodante a fin de determinar el estado en el que se encuentran los vehículos y obtener un valor actual de mercado, por lo que contrata a la empresa valuatora CAPISA, cuyos honorarios profesionales ascienden a U\$1,500.00 netos. La valuación promedio resulto un valor razonable de U\$7,000.00 y una vida útil de 2 años a partir de la revaluación. (Tipo de cambio al 01 de Julio 2016 28.6752).

En diciembre 2016, habiendo identificado a terceros interesados en adquirir los vehículos, decide disponer de la flota para el año 2017.

Se pide:

- A. Realizar el registro de la revalorización de la flota y los costos de la transacción.
- B. Determinar el valor a registrar en la reclasificación del activo.

C. Realizar el registro de la reclasificación de Activos No corrientes a Activos No Corrientes mantenidos para la venta.

D. Elaborar el Plan de Ventas.

Respuesta Inciso A: Se realizan los cálculos tomando en consideración lo siguiente:

Costo Unitario Vehículo	17,900.00
Tipo de Cambio	24.1772
Costo Unitario Vehículo en C\$	<u>432,771.88</u>
Costo total 70 unidades	<u>C\$ 30,294,031.60</u>

Operación 1- Se calcula la depreciación acumulada y valor en libros del activo al 01 de Julio 2016. La vida útil de este activo según la Ley de Concertación Tributaria (LCT), es de 5 años (60 meses).

Resumen de los Datos:

Valor de Flota Vehicular	C\$30,294,031.60
Depreciación Acumulada	C\$24,235,225.28
Valor Neto del Activo	C\$ 6,058,806.32
Vida Útil	60 meses
Método de Depreciación	Línea Recta
Valor Revaluado	C\$14,050,848.00
Vida Útil transcurrida	48 meses
Nueva Vida Útil	24 meses

Al 01 de Julio del año 2016, el nuevo valor en el Mercado de acuerdo a perito valuador es de U\$7,000.00 por vehículo, a un tipo de cambio 28.6752.

Paso 2- Determinar y realizar el registro contable del incremento de la depreciación

acumulada, a partir de la revaluación.

Se divide el valor de tasación C\$14,050, 848.00 entre el costo total de la flota vehicular C\$30, 294,031.60, mismo que equivale a un 46%. Este dato se multiplica con el saldo de la depreciación acumulada, resultando C\$11, 240,678.40 a como se detalla a continuación:

Descripción	Valor en Libros	Depreciación Acumulada	Valor Neto
Vehículos Livianos	C\$30,294,031.60	C\$24,235,225.28	C\$6,058,806.32
Valor de Tasación	C\$14,050,848.00	C\$11,240,678.40	C\$ 2,810,169.60
Valor Revaluación	C\$44,344,879.60	C\$35,475,903.68	C\$ 8,868,975.92

Cuenta No	Nombre de la cuenta	Parcial	Debe	Haber
15	Propiedad planta y equipo		14,050,848.00	
	Flota y Equipo de			
1540	Transporte			
154008	Vehículos Livianos	14,050,848.00		
	Minusvalía por deterioro-			
15400815	Depreciación	11,240,678.40		11,240,678.40
38	Correcciones Valorativas -			
	Superávit por Revaluación			2,810,169.60
3810	Propiedad planta y equipo			
	Flota y Equipo de			
381032	Transporte (Superávit)	2,810,169.60		
TOTAL			C\$ 14,050,848.00	C\$14,050,848.00

Operación 2. Calculo de la depreciación del activo revaluado.

Respuesta Inciso B:

Activo revaluado del 01 de julio del año 2016 al 31 de diciembre del año 2016. A continuación, nueva tabla de depreciación con saldo en Libros en C\$6, 651,731.94

Tabla de depreciación después de revaluación.

Nuevo valor en libros			C\$	8,868,975.92
Mes	Depreciación	Depreciación	Saldo en Libros	Mes
	mensual	acumulada		
49	369,540.66	24,604,765.94	8,499,435.26	Julio
50	369,540.66	24,974,306.61	8,129,894.59	Agosto
51	369,540.66	25,343,847.27	7,760,353.93	Septiembre
52	369,540.66	25,713,387.93	7,390,813.27	Octubre
53	369,540.66	26,082,928.60	7,021,272.60	Noviembre
54	369,540.66	26,452,469.26	6,651,731.94	Diciembre

Para el 2017 la gerencia ha decidido reclasificar este activo no corriente como activo no corriente mantenido para la venta, habiendo identificado a terceros interesados en adquirir los vehículos, decide disponer de la flota para el año 2017.

El valor en libros de la flota vehicular es C\$6, 651,731.94, siendo su valor unitario = C\$95,024.742 al Tipo de Cambio 29.3247 al 31 de diciembre del año 2016. Equivalente en dólares U\$3.240,43, superior al valor de mercado.

La NIIF 5 plantea que para la Medición y reconocimiento se deberá tomar el menor

valor entre el importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta. Como en este caso el valor en libros es menor que el valor razonable, para la reclasificación del activo no corriente a activo no corriente mantenido para la venta.

Operación 3- El registro contable de la Reclasificación de los Activos No Corrientes a Activos mantenidos para la venta.

Respuesta Inciso C:

Cuenta No	Nombre de la cuenta	Debe	Haber
	Otros Activos Inmovilizados		
18	Materiales	6,651,731.94	
	Activos No corrientes disponibles		
1805	para la Venta		
180510	Vehículos		
	Minusvalía por deterioro-		
15400815	Depreciación	26,452,469.26	
	Correcciones Valorativas		
38	- Superávit por Revaluación		2,810,169.60
3810	Propiedad planta y equipo		
	Flota y Equipo de		
381032	Transporte (Superávit)		
15	Propiedad planta y equipo		30,294,031.60
1540	Flota y Equipo de Transporte		
154008	Vehículos Livianos		
TOTAL		C\$33,104,201.20	C\$33,104,201.20

Operación 4- Plan de venta flota vehicular.

Respuesta Inciso D:

Oferta:

70 unidades de Vehículo

Marca Honda Civic

Modelo Sedan XSC Año

2013

Precio de venta Unitario: C\$95,024.742 aproximadamente U\$3,240.43 (Tres Mil doscientos Cuarenta dólares con 43/100).

Medio de publicación de la Oferta: Pagina Web corporativa, venta Directa.

Condiciones de Pago: Si la compra es de una unidad deberá ser un pago único, si la compra es de más de una unidad a un mismo cliente se podrán programar hasta un máximo de 4 cuotas negociadas con la gerencia los plazos y abonos.

Los pagos deberán realizarse en moneda Dólar Norteamericano y realizarse a la siguiente cuenta BAC # 234567890 Titular Laboratorio Pfizer

Lugar de entrega: En las instalaciones del laboratorio ubicado del Hotel Barceló Managua 2 y ½ km al sur.

Términos de venta:

- Los gastos legales deberán ser asumidos por el cliente.
- El Vehículo se entregará inspeccionado por el mecánico de la empresa.
- El cliente podrá contratar un mecánico propio en caso que necesite inspeccionar la unidad, la realizarse dentro de las instalaciones de laboratorio Roemmers y podrán realizarse inspecciones fuera acompañados del mecánico asignado por el laboratorio para

presenciar la inscripción previa autorización de la Gerencia.

- Una vez entregado en vehículo la empresa no se hará responsable de ningún desperfecto.
- La firma autorizada para realizar la transacción de compra- venta, es el representante legal de la compañía.

Clientes potenciales: Empleados de la compañía, familiares y público en general.

Al 31 de diciembre Autolote el Chele manifestó su interés en la adquisición de 50 vehículos, acuerdo respaldado por un depósito de U\$32,400 treinta y dos mil cuatrocientos dólares, aproximadamente el 20% de costo, en caso de desistir de la compra solo se reembolsará el 50% del mismo.

Además, existen en el mercado más de 15 auto lotes que podrían considerarse para realizarse la venta.

Fecha límite de venta: 31 de diciembre 2017.

Análisis de la competencia:

El precio de venta es muy competitivo por debajo del valor de mercado considerando la calidad y modelo del vehículo.

- Unidad generadora de efectivo: El grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.
- Venta: Es el monto total cobrado por productos o servicios prestados.
- El importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.